



**MOKESTINIŲ GINČŲ KOMISIJA PRIE  
LIETUVOS RESPUBLIKOS VYRIAUSYBĖS**

**SPRENDIMAS  
DĖL UAB „K1“ 2016-02-01 SKUNDO**

2017 m. liepos 19 d. Nr. S-157 (7-28/2016)  
Vilnius

Mokestinių ginčų komisija prie  
Lietuvos Respublikos Vyriausybės,  
susidedanti iš:

komisijos pirmininkės  
komisijos narių

Editos Galiauskaitės  
Martyno Endrijaičio  
Andriaus Veniaus  
Linos Vosylienės – pranešėja

sekretoriaujant  
dalyvaujant mokesčių mokėtojos atstovui  
mokesčių administratoriaus atstovei

Ramutei Matkevičienei  
G. Š.  
M. M.

2017 m. birželio 20 d. posėdyje, vykdydama įsiteisėjusį Vilniaus apygardos administracinio teismo 2017-04-03 sprendimą adm. byloje Nr. eI-2162-968/2017, kuriuo panaikintas Mokestinių ginčų komisijos prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės (toliau – Komisija) 2016-04-18 sprendimas Nr. S-83 (7-28/2016) ir UAB „K1“ (toliau – Pareiškėja) 2016-02-01 skundas dėl Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos (toliau – Inspekcija) 2015-12-23 sprendimo Nr. (20.16-06)-331A-14657 perduotas Komisijai nagrinėti iš naujo, išnagrinėjusi Pareiškėjos 2016-02-01 skundą dėl Inspekcijos 2015-12-23 sprendimo Nr. (20.16-06)-331A-14657, n u s t a t ė:

Inspekcija, vadovaudamasi Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymo (toliau – MAĮ) 87 straipsniu, Mokesčio ir baudos už administracinę teisės pažeidimą permokos (skirtumo) grąžinimo (įskaitymo) taisyklėmis, patvirtintomis Inspekcijos viršininko 2004-12-07 įsakymu Nr. VA-186 „Dėl mokesčio ir baudos už administracinę teisės pažeidimą permokos (skirtumo) grąžinimo (įskaitymo)“, ir išnagrinėjusi Pareiškėjos 2014-07-14 prašymą grąžinti (įskaityti) mokesčio ir (arba) baudos už administracinę teisės pažeidimą permoką (skirtumą) Nr. (17.16-40) GES-221207, ginčijamu 2015-12-23 sprendimu Nr. (20.16-06)-331A-14657 nusprendė negrąžinti (neįskaityti) 143106,36 Eur mokesčio permokos, nurodydama negrąžinimo priežastį – kitos.

Inspekcija ginčijamame sprendime cituoja Gyventojų pajamų mokesčio įstatymo (2003-11-25 įstatymo Nr. IX-1848 redakcija, toliau – GPM įstatymas) 3, 5 straipsnių, 8 str. 1 dalies, 22 str. 2. d. 1 punkto, 23 str. 1 dalies, MAĮ (2004-04-13 įstatymo Nr. IX-2112 redakcija) 2 str. 15 ir 16 dalių nuostatas. Nurodo, jog pagal 2004-11-12 preliminarią sutartį, sudarytą tarp fizinių asmenų S. J., S. T. ir P. N. bei Pareiškėjos, Pareiškėja įsipareigojo sudaryti žemės sklypų pirkimo pardavimo sutartį ne vėliau kaip per 30 dienų, kai Vilniaus apskrities viršininko

administracija priims sprendimą šioms fiziniams asmenims atkurti nuosavybės teisę į žemės sklypus. Preliminariojoje sutartyje nurodyta, kad Pareiškėja įsipareigoja minėtiems asmenims sumokėti 2800000 Lt avansą, kuris bus įskaičiuotas į žemės sklypų pirkimo-pardavimo kainą. Sutartyje neaptarta, ar Pareiškėja GPM nuo 2800000 Lt išmokėto avanso išskaičiuos iš išmokų fiziniams asmenims, ar sumokės savo lėšomis.

Sprendime nurodoma, jog Pareiškėja pagal 2004-11-12 sutartį 2004-11-12 kasos išlaidų orderiu Nr. 11 S. J. išmokėjo 30000 Lt, kasos išlaidų orderiu Nr. 12 S. T. išmokėjo 40000 Lt, kasos išlaidų orderiu Nr. 13 P. N. išmokėjo 30000 Lt, pagal 2004-11-12 sutartį ir 2004-11-12 sutarties, reg. Nr. R1-9198, pakeitimą A. S. 2014-12-10 mokėjimo nurodymu Nr. 40 sumokėjo 250000 Lt ir 2005-06-30 pavedimu sumokėjo 2450000 Lt. Pareiškėja fiziniams asmenims išmokėjo iš viso 2800000 Lt. Nuo fiziniams asmenims išmokėtų išmokų 2004-11-22 sumokėjo (buvo įskaityta iš mokesčių permokų) 13043,48 Lt, 2004-11-23 – 4603,58 Lt, 2004-12-15 sumokėjo 44117,65 Lt, 2005-07-01 – 432352,94 Lt GPM. Pareiškėja nuo fiziniams asmenims išmokėtų išmokų 494117,65 Lt GPM į biudžetą sumokėjo.

Inspekcijos teigimu, laikoma, kad minėti fiziniai asmenys gavo pajamas (GPM įstatymo 3 str.), jos yra GPM objektas (GPM įstatymo 5 str.), pajamos priskiriamos A klasės pajamoms (GPM įstatymo 22 str.), GPM privalo apskaičiuoti, išskaičiuoti ir sumokėti į biudžetą mokesčių išskaičiuojantis asmuo – Pareiškėja (GPM įstatymo 23 str.). Pareiškėja atliko visus su GPM apskaičiavimu, išskaičiavimu ir sumokėjimu susijusius veiksmus ir tai deklaravo pateiktose deklaracijose:

2005 m. sausio mėn. pajamų mokesčio nuo A klasės pajamų deklaracijos A priede „Nuo nuolatinių Lietuvos gyventojų turto pardavimo A klasės pajamų apskaičiuoto pajamų mokesčio duomenys“ (forma FR0572) deklaravo fiziniams asmenims S. J. , S. T. ir P. N. 2004 m. lapkričio mėn. išmokėjusi iš viso 117647,06 Lt išmokėtų išmokų, neatėmus pajamų mokesčio, už šių gyventojų parduotą turtą ir išmokėtoms išmokoms tenkančio 17647 Lt pajamų mokesčio, 2004 m. gruodžio mėn. deklaravo 294117,65 Lt minėtiems fiziniams asmenims išmokėtų išmokų, neatėmus pajamų mokesčio, už gyventojų parduotą turtą ir 44118 Lt išmokėtoms išmokoms tenkančio pajamų mokesčio, 2005 m. birželio mėn. deklaravo 2882352,94 Lt minėtiems fiziniams asmenims išmokėtų išmokų, neatėmus pajamų mokesčio, už jų parduotą turtą ir 432354 Lt pajamų mokesčio.

2004 m. gruodžio, 2005 m. sausio ir 2005 m. birželio mėn. pajamų mokesčio nuo A klasės pajamų deklaracijos A priede „Nuo nuolatinių Lietuvos gyventojų turto pardavimo A klasės pajamų apskaičiuoto pajamų mokesčio duomenys“ iš viso deklaravo fiziniams asmenims S. J. , S. T. ir P. N. 2004 m. lapkričio, gruodžio ir 2005 m. birželio mėn. išmokėjusi 3294117,65 Lt už gyventojų parduotą turtą išmokėtų išmokų, neatėmus pajamų mokesčio, ir 494119 Lt už gyventojų parduotą turtą išmokėtoms išmokoms tenkančio pajamų mokesčio.

Sprendime nurodoma, jog sprendžiant pagal Pareiškėjos pateiktus pinigų mokėjimo dokumentus (Pareiškėja 2800000 Lt sumokėjo fiziniams asmenims), pagal Pareiškėjos deklaracijose apskaičiuotą mokesčio dydį bei pagal jos sumokėtą į biudžetą GPM konstatuotina, kad Pareiškėja pajamų mokesčių išskaičiavo ir sumokėjo ne nuo gyventojams išmokėtų pajamų, o savo lėšomis. Apie tai, kad Pareiškėja pajamų mokesčių sumokėjo iš savo lėšų nebuvo pažymėta 2004 m. gruodžio, 2005 m. sausio ir birželio mėn. pajamų mokesčio nuo A klasės pajamų deklaracijos A priede „Nuo nuolatinių Lietuvos gyventojų turto pardavimo A klasės pajamų apskaičiuoto pajamų mokesčio duomenys“.

Daroma išvada, jog pagal 2004-11-12 preliminarią sutartį Pareiškėja išmokėjo, o fiziniai asmenys S. J. , S. T. ir P. N. 2004 m. lapkričio, gruodžio ir 2005 m. birželio mėn. gavo 2800000 Lt pajamų, kurios pagal GPM įstatymo 22 str. 2 d. 1 punkto nuostatas priskiriamos A klasės pajamoms, todėl Pareiškėja, kaip mokesčių išskaičiuojantis asmuo, pagrįstai apskaičiavo, deklaravo ir sumokėjo GPM nuo minėtų fizinių asmenų gautų apmokestinamųjų pajamų.

Pasisakant dėl GPM permokos sprendime vadovaujamas MAĮ 2 str. 12 dalies nuostata, nurodančia, kad mokesčių permoka – mokesčių mokėtojo sumokėta per didelė mokesčio suma. Taigi, pasak Inspekcijos, pirmiausia reikia nustatyti, kad mokesčio yra sumokėta per daug, kada sumokėtas per didelis mokesčių, sumokėtą mokesčių pripažinti permoka, tuomet būtų galima

konstatuoti, kad egzistuoja permoka ir spręsti dėl jos galimo grąžinimo. Permoka turi būti pagrįsta naujai paaiškėjusiais faktais, dokumentais, apskaičiuota apskaitos dokumentuose ir / ar deklaruota mokesčio deklaracijoje.

Nurodoma, jog Pareiškėja prašo grąžinti 494117,65 Lt GPM, sumokėto nuo minėtiems fiziniams asmenims išmokėtų išmokų pagal 2004-11-12 preliminarią sutartį, remdamasi Vilniaus apygardos teismo 2013-10-29 sprendimu, kuriuo nuspręsta priteisti Pareiškėjai 2800000 Lt skolos iš minėtų fizinių asmenų, t. y. gyventojai įpareigoti grąžinti Pareiškėjai gautus avansus. Lietuvos Aukščiausiasis Teismas 2015-03-13 nutartimi paliko nepakeistą Vilniaus apygardos teismo 2013-10-29 sprendimą. Kaip minėta, šie fizinių asmenų gauti pinigai yra pripažinti jų pajamomis.

Inspekcijos vertinimu, Vilniaus apygardos teismo 2013-10-29 sprendimas dėl sumokėto 2800000 Lt avanso grąžinimo Pareiškėjai nepanaikina minėtų fizinių asmenų pajamų gavimo fakto (kuris buvo pagrindu nuo gautų pajamų mokesčių įstatymų nustatyta tvarka ir terminais apskaičiuoti ir sumokėti mokesčius) ir nėra pagrindas Pareiškėjos 2004 m. lapkričio, gruodžio ir 2005 m. birželio mėn. apskaičiuotą, deklaruotą ir sumokėtą 494117,65 Lt GPM sumą pripažinti mokesčių permoka, pagal ją GPM permoka neatsirado.

Nurodoma, jog, siekdama nustatyti, ar sandorio šalys atsiskaitė tarpusavyje, t. y. ar minėti fiziniai asmenys grąžino Pareiškėjai 2800000 Lt avansą, bei Pareiškėjai į biudžetą sumokėtą GPM, Vilniaus apskrities valstybinė mokesčių inspekcija (toliau – Vilniaus AVMI) Pareiškėjai 2015-11-23 davė nurodymą pateikti šiuos duomenis / dokumentus: 1. Pateikti buhalterinės apskaitos registrų, kuriuose apskaityti sandoriai su minėtais fiziniais asmenimis, kopijas. 2. Nurodyti, ar minėti fiziniai asmenys grąžino Pareiškėjai išmokas pagal 2004-11-12 sutartį ir nuo šių išmokų sumokėtą GPM bei pateikti išmokų ir GPM grąžinimą patvirtinančius dokumentus, jeigu išmokos ir / ar GPM buvo grąžinti. 3. Nurodyti, koks minėtų fizinių asmenų įsiskolinimas Pareiškėjai pagal 2004-11-12 sutartį apskaitytas 2015-11-20.

Pareiškėja 2015-12-22 raštu nurodė, kad minėti fiziniai asmenys (jų įpėdiniai) 2015-11-20 išmokų ir nuo jų sumokėto GPM jai negrąžino, fizinių asmenų (jų įpėdinių) įsiskolinimo dydis nurodytas Vilniaus apygardos teismo 2013-10-29 sprendime (2800000 Lt ir palūkanos). Pareiškėja nepateikė buhalterinės apskaitos registrų, kuriuose apskaityti sandoriai su minėtais fiziniais asmenimis ir GPM permoka. Taigi, fiziniai asmenys teismo sprendimo neįvykdė, nes gautų pinigų (avansų, pripažintų pajamomis) Pareiškėjai negrąžino. Be to, Vilniaus AVMI 2010 m. minėtiems fiziniams asmenims ir / ar jų įpėdiniais už 2005 m. mokestinį laikotarpį grąžino 432354 Lt Pareiškėjos sumokėto GPM (S. J. – 143824 Lt, S. T. – 143824 Lt, P. N. įpėdiniais S. N. ir I. S. – po 72353 Lt).

Atsižvelgiant į nurodytas aplinkybes sprendime konstatuojama, kad Pareiškėja neturi permokos, todėl, vadovaujantis GPM įstatymo 3, 5, 8, 22, 23 straipsnių, MAĮ 2 str. 12 dalies, 87 straipsnio nuostatomis, nėra pagrindo Pareiškėjai grąžinti 494117,65 Lt (143106,36 Eur) sumos.

Pareiškėja nesutinka su Inspekcijos sprendimu ir 2016-02-01 skunde pateikia argumentus dėl sandorio pagrindu gautų pajamų neapmokestinamo GPM. Nurodo, kad preliminarią sutartimi buvo sutarta įsigyti sklypą, į kurį nuosavybė turėjo būtų atkurta remiantis Piliečių nuosavybės teisių į išlikusį nekilnojamąjį turtą atkūrimo įstatymo nuostatomis. Pareiškėjai buvo žinoma, kad pardavėjai, su kuriais buvo sudaryta sutartis, atitiko Piliečių nuosavybės teisių į išlikusį nekilnojamąjį turtą atkūrimo įstatymo 2 str. 1 d. 4 punkto reikalavimus. Nuo šio sandorio GPM iš viso neturėjo būti mokamas, nes turto pardavimo kaina atitinkamos kategorijos asmenims yra lygi turto įsigijimo kainai. Nepriklausomai nuo to, už kokią kainą pardavėjai būtų pardavę savo sklypo dalis, jiems nekiltų prievolė mokėti GPM. Atitinkama nuostata, Pareiškėjos tvirtinimu, yra įtvirtinta Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2003-01-29 nutarimu Nr. 133 „Dėl gyventojų ne individualios veiklos turto įsigijimo kainos nustatymo tam tikrais atvejais taisyklių patvirtinimo“ patvirtintų taisyklių 6.1 punkte. Taigi, pajamos, gautos iš atitinkamo turto pardavimo, nelaikytinomis apmokestinamosios pajamomis (nei A, nei B klasės), nes turto pardavimas nesukelia nei Pareiškėjai, nei turto pardavėjui (gyventojui) realių mokesčių pasekmių.

Skunde nurodoma, jog mokesčių administratorius pripažįsta, kad Pareiškėja mokėjimą atliko iš savo lėšų. Tai parodo, kad jokių mokėjimų už gyventojus, remiantis GPM įstatymo nuostatomis, mokesčių mokėtojas neatliko. Pareiškėja pažymi, kad avanso suma (sudaranti dalį daikto kainos), kuri buvo sumokėta gyventojams, buvo 2800000 Lt. Jeigu GPM būtų mokėtas už gyventojus, jis turėjo būti išskaitytas iš pagal sutartį mokėtų pajamų, t. y. iš aukščiau nurodytos sumos gyventojams būtų išmokėta 2380000 Lt, o į Vilniaus AVMI sąskaitą turėjo būti sumokėta 420000 Lt. Mokesčių administratorius pripažįsta, kad šiuo atveju taip elgiamasi nebuvo ir realiai jokių išskaitymų iš gyventojams mokėtinų sumų mokesčių mokėtojas neatliko. Atitinkama aplinkybė, Pareiškėjos tvirtinimu, liudija, kad GPM nuo gyventojų gautų sumų nebuvo mokamas, todėl sieti atitinkamus mokėjimus su preliminariąją sutartimi nėra jokio teisinio pagrindo.

Mokesčių administratorius nurodo, kad sutartyje neapibrėžta, ar Pareiškėja GPM nuo 2800000 Lt sumos išskaičiuos iš išmokų fiziniams asmenims, ar sumokės savo lėšomis. Skunde nurodoma, jog GPM sumokėjimas nuo A klasės pajamų įvyksta vienam mokesčių mokėtojui (juridiniam asmeniui) atliekant mokesstinę prievolę už gyventoją, ir išskaitant A klasės GPM nuo gyventojų gautinų sumų. Mokesčių administratorius neįrodo, kad atitinkamos GPM sumos buvo išskaičiuotos iš gyventojų, ir tai patvirtina, kad GPM buvo sumokėtas Pareiškėjos lėšomis. Taigi, atitinkami sprendime nurodomi mokėjimai nebuvo atlikti išskaitant lėšas iš gyventojų gautinų sumų, ir negali būti laikomi už šiuos gyventojus sumokėtomis sumomis.

Skunde pabrėžiama, kad sutartyje nurodyta kaina visada apima visus mokesčius ir mokėjimus, be to, sutartyje nurodoma daikto kaina, t. y. konkreti turto pardavėjo gautinų pajamų suma.

Nurodoma, jog mokesčių administratorius nepagrįstai atsisako grąžinti visą GPM sumą, nes esant avanso sumai 2800000 Lt, mokėtinas GPM sudarytų 420000 Lt, tuo tarpu sumokėta GPM suma sudaro 494117,65. Taigi, atsiranda GPM permoka, nesusijusi su gyventojų pajamomis, sudaranti 74117,65 Lt.

Pažymima, kad pats mokesčių administratorius savo sprendime nurodo, kad gyventojų gautos pajamos sudarė 2800000 Lt. Pareiškėjai yra nesuprantama, kodėl priėjęs tokios išvados, mokesčių administratorius negrąžina GPM permokos dalies, sudarančios 74117,65 Lt (21465,95 Eur).

Pareiškėja skunde nurodo, kad tarp jos ir fizinių asmenų sudaryta preliminarioji sutartis pasibaigė. 2800000 Lt dydžio suma nuo teismo sprendimo įsiteisėjimo momento laikytina ne gyventojų pajamomis (nuo kurių skaičiuojamas GPM remiantis GPM įstatymo 2 str. 14 dalimi), o įsiskolinimu Pareiškėjai, nuo kurio (įsiskolinimo) GPM nėra mokamas, o sumokėtas – grąžinamas. Pareiškėjos nuomone, šiuo atveju aplinkybė, ar skola yra grąžinta Pareiškėjai, ar ne, laikytina teisinės reikšmės neturinčia aplinkybe.

Pareiškėja pažymi, kad esant susiklosčiusiai situacijai Pareiškėjos fiziniam asmeniui sumokėtos lėšos nėra GPM objektas. Apmokestinimo momentą ir tai, ar atitinkamos lėšos, iš fizinių asmenų priteistas avansas (t. y. teismo sprendimo pagrindu kilęs įsiskolinimas) laikytinas fizinio asmens pajamomis nustatyti ne civilinių teisinių santykių pagrindu, o administracinėmis teisės normomis, t. y. GPMĮ 2 str. 14 dalies nuostatomis.

Dėl argumentų, susijusių su GPM permokų grąžinimu gyventojams, skunde pažymima, kad gyventojams grąžinto GPM suma sudaro ne 494117,65 Lt, o 432354 Lt. Tokie administratoriaus atsikirtimai, Pareiškėjos nuomone, prieštarauja paties administratoriaus argumentams, kad GPM permoka šiuo metu neegzistuoja. Pareiškėjai kyla klausimas, kokių teisiniu pagrindu administratorius grąžino gyventojams GPM permoką, tuo pačiu metu teigdamas, kad jokia GPM permoka apskritai neegzistuoja. Pareiškėja pažymi, jog už gyventojus GPM nuo A klasės pajamų mokamas nebuvo. Todėl atitinkami administratoriaus argumentai yra tiek teisiškai, tiek faktiškai nepagrįsti.

Skunde tvirtinama, jog mokesčių administratorius negali ir neturi teisės vadovautis teismo sprendimu, siekdamas atmesti Pareiškėjos prašymą dėl GPM permokos grąžinimo, nes teismo sprendime nustatyti argumentai dėl GPM permokos priteisimo administratoriaus niekaip nesuvaržo ir neįpareigoja; nei vietos, nei centrinis mokesčių administratorius nebuvo byloje dalyvaujančiais asmenimis, teismo sprendimu nebuvo nustatyti mokesčių administratorių

suvaržantys prejudiciniai faktai (t. y. nespręstas GPM permokos grąžinimo klausimas), mokesčių administratoriui teismo sprendimu nebuvo nustatytos kokios nors teisės ar pareigos.

Pažymima, kad mokesčių permokos grąžinimo klausimai ir grąžinimo prielaidos yra nustatomos administracinės procedūros, mokestinio ginčo ar ginčo administraciniame teisme metu. Civilinėje byloje nesprendžiami nei mokesčių permokos grąžinimo, nei Pareiškėjos prašymo grąžinti mokesčių permoką klausimai, todėl vietos mokesčių administratoriaus sprendimas yra nepagrįstas, neatitinka teisės normų reikalavimų ir yra naikintinas taikant administracinių teisės aktų (GPM įstatymo, MAĮ) nuostatas.

Vadovaudamasi tuo, kas išdėstyta, Pareiškėja prašo panaikinti Inspekcijos sprendimą ir priimti naują sprendimą – mokesčių mokėtojos prašymą dėl GPM permokos grąžinimo tenkinti visiškai ir grąžinti 143106,36 Eur GPM permoką.

Komisija konstatuoja, jog Inspekcijos 2015-12-23 sprendimas Nr. (20.16-06)-331A-14657 naikintinas. Ginčas šioje byloje kilo dėl to, ar mokesčių administratorius pagrįstai atsisakė grąžinti Pareiškėjai 143106,36 Eur GPM permoką.

Pažymėtina, jog šis mokestinis ginčas Komisijoje nagrinėjamas iš naujo vykdant įsiteisėjusį Vilniaus apygardos administracinio teismo 2017-04-03 sprendimą adm. byloje Nr. eI-2162-968/2017, kuriuo teismas panaikino Komisijos 2016-04-18 sprendimą Nr. S-83 (7-28/2016) (šiuo sprendimu Komisija konstatavo, kad Inspekcijos 2015-12-23 sprendimas Nr. (20.16-06)-331A-14657 naikintinas, o ginčo 143106,36 Eur GPM permoka grąžintina Pareiškėjai) ir Pareiškėjos 2016-02-01 skundą dėl Inspekcijos 2015-12-23 sprendimo Nr. (20.16-06)-331A-14657 perdavė Komisijai nagrinėti iš naujo. Vilniaus apygardos administracinis teismas nurodytame sprendime konstatavo, kad nėra pakankamai aiškus Komisijos 2016-04-18 sprendimo Nr. S-83 (7-28/2016) teisinis pagrindas, nes Komisija sprendime detaliam nenurodė, kokiomis konkrečiomis teisės nuostatomis vadovaudamasi Komisija Pareiškėjos, kuri, kaip pati Komisija nurodo, nagrinėjamu atveju yra „mokestį išskaičiuojantis asmuo“, atžvilgiu pritaikė MAĮ 2 str. 12 dalyje ir 87 str. 5 dalyje įtvirtintą reguliavimą, kuriame *expressis verbis* (lot. aiškiais žodžiais; tiesiogiai) nurodyta, kad jis yra taikomas tik „mokesčių mokėtojui“, tuo pagrindu panaikino Inspekcijos sprendimą ir konstatavo, kad Pareiškėjai turi būti grąžinta 143106,36 Eur GPM permoka. Atsižvelgdama į įsiteisėjusiam Vilniaus apygardos administracinio teismo sprendime nurodytus ankstesnio Komisijos sprendimo panaikinimo argumentus, Komisija šiame sprendime detaliam išdėstys teisinį pagrindą, lėmusį jos sprendimą panaikinti Inspekcijos sprendimą negrąžinti Pareiškėjai ginče aptariamoms permokoms.

Mokestinio ginčo byloje nustatyta, kad Pareiškėja 2014-07-14 pateikė mokesčių administratoriui prašymą grąžinti iš viso 494117,65 Lt, arba 143106,36 Eur, permoką. Inspekcija skundžiamu 2015-12-23 sprendimu Nr. (20.16-06)-331A-14657 Pareiškėjai ginčo permokos negrąžino, sprendime išdėstytų motyvų pagrindu padariusi išvadą, jog Pareiškėja prašomos grąžinti permokos neturi. Pareiškėja nesutinka su Inspekcijos sprendimu ir, remdamasi skunde išdėstytais argumentais, prašo panaikinti Inspekcijos sprendimą ir priimti naują sprendimą – mokesčių mokėtojos prašymą dėl GPM permokos grąžinimo tenkinti visiškai ir grąžinti 143106,36 Eur GPM permoką.

Iš bylos medžiagos matyti, kad Pareiškėja, vykdydama 2004-11-12 su fiziniais asmenimis pasirašytą preliminarąją sutartį (notaro registro Nr. R1-9198) dėl žemės sklypų pirkimo (pagal kurią Pareiškėja įsipareigojo su fiziniais asmenimis sudaryti žemės sklypų pirkimo–pardavimo sutartį), fiziniams asmenims sumokėjo 2800000 Lt avansą (mokėjimai atlikti dalimis 2004-11-12, 2004-12-10 ir 2005-06-30). Pareiškėja pagal minėtą sutartį fiziniams asmenims išmokėtas sumas, atsižvelgdama į Vilniaus AVMI 2004-10-05 rašte Nr. (13.1-13)-3-2-2822 pateiktą paaiškinimą dėl GPM įstatymo nuostatų taikymo sudarant preliminarąją žemės sklypų pirkimo–pardavimo sutartį, priskyrė prie šių asmenų gautų A klasės pajamų ir į biudžetą 2004-11-22, 2004-11-23, 2004-12-15, 2005-07-01 sumokėjo iš viso 494117,65 Lt GPM.

Ginčijamame Inspekcijos sprendime nurodyta, kad, sprendžiant pagal Pareiškėjos pateiktus pinigų mokėjimo dokumentus, Pareiškėjos deklaracijose apskaičiuotą mokesčio dydį bei jos sumokėtą į biudžetą GPM, konstatuotina, kad Pareiškėja pajamų mokestį išskaičiavo ir sumokėjo

ne nuo gyventojams išmokėtų pajamų, o Pareiškėjos (savo) lėšomis. Taigi, Inspekcija ginčijamame sprendime aplinkybės, jog Pareiškėja **GPM išskaičiavo ir sumokėjo ne nuo gyventojams išmokėtų pajamų, o savo lėšomis**, kuri, Komisijos vertinimu, yra esminė sprendžiant šį mokesstinį ginčą, neginčija ir ją pripažįsta. Pažymėtina, jog pagal GPM įstatymo 23 str. 1 dalį (2003-11-25 įstatymo Nr. IX-1848 redakcija) nuolatinis Lietuvos gyventojas, *Lietuvos vienetas*, nuolatinė buveinė arba nenuolatinis Lietuvos gyventojas, vykdamas individualią veiklą per nuolatinę bazę, *kaip mokesčių išskaičiuojantys asmenys išmokėdami išmokas, pagal mokesčio mokėjimo tvarką priskiriamas gyventojų A klasės pajamoms, privalo apskaičiuoti, išskaičiuoti ir sumokėti į biudžetą šio įstatymo nustatytą pajamų mokesčių*, jeigu šios išmokos pagal šio įstatymo nuostatas nėra priskiriamos neapmokestinamosioms pajamoms. Pagal MAĮ 2 str. 18 dalį (2014-12-18 įstatymo Nr. XII-1511 redakcija, galiojanti nuo 2015-01-01) mokesčių išskaičiuojantis asmuo – tai subjektas, kuriam mokesčių teisės aktuose nustatyta prievolė *išskaičiuoti mokesčių mokėtojo mokesčių ir jį sumokėti į biudžetą*. Taigi, pagal nurodytąsias teisės aktų nuostatas Pareiškėja, ginče aptariamoje situacijoje veikusi kaip mokesčių išskaičiuojantis asmuo, fiziniams asmenims išmokėdama išmokas, pagal mokesčio mokėjimo tvarką priskiriamas gyventojų A klasės pajamoms, GPM privalėjo išskaičiuoti iš fiziniams asmenims pagal sutartį mokamos piniginių lėšų sumos (iš fizinių asmenų – GPM mokėtojų (GPM įstatymo 3, 5 straipsniai) gautų apmokestinamųjų pajamų sumos).

Akcentuotina, jog MAĮ 2 str. 17 dalis, apibrėžianti mokesčių mokėtojo sąvoką (tai asmuo, kuriam pagal mokesčio įstatymą yra nustatyta prievolė mokėti mokesčių), nustato, kad *mokesčių mokėtoju pagal šį įstatymą laikomas ir mokesčių išskaičiuojantis asmuo*, t. y. šio įstatymo nuostatos minėtam asmeniui taikomos taip pat kaip ir mokesčių mokėtojui, išskyrus tiesiogiai nustatytus specialius atvejus.

Taip pat akcentuotina, jog administracinių teismų praktikoje aiškinant bei taikant GPM įstatymo nuostatas, susijusias su mokesčių išskaičiuojančio asmens teisiniu statusu, pripažįstama, kad yra galimi dvejopos mokesstinės prievolės atvejai, kai vienas asmuo pagal mokesčio įstatymą privalo mokėti mokesčių (GPM įstatymo 3 straipsnis), o kitas asmuo šią prievolę faktiškai atlieka sumokėdamas (pervesdamas) į biudžetą nustatyta tvarka apskaičiuotą mokesčių (GPM įstatymo 23 straipsnis). Būtent atsižvelgiant į tai, GPM įstatymas mokesčių mokėtojų pajamas pagal mokėjimo tvarką suskirsto į dvi klases – A ir B, o A klasei priskirtinos pajamos, nuo kurių mokesčių apskaičiuoti, išskaičiuoti ir pervesti į biudžetą privalo mokesčių išskaičiuojantis asmuo. Pagal MAĮ 2 str. 16 dalį (šiam ginčui aktualiu laikotarpiu galiojančią MAĮ 2 str. 18 dalį), mokesčių išskaičiuojantis asmuo – tai subjektas, kuriam mokesčių teisės aktuose nustatyta prievolė išskaičiuoti mokesčių mokėtojo mokesčių ir jį sumokėti į biudžetą. Šio įstatymo 2 str. 15 dalis (šiam ginčui aktualiu laikotarpiu galiojanti MAĮ 2 str. 17 dalis) *expressis verbis* įtvirtina bendrą taisyklę – mokesčių išskaičiuojantis asmuo yra laikomas mokesčių mokėtoju – asmeniu, kuriam pagal mokesčio įstatymą yra nustatyta prievolė mokėti mokesčių. Vadinas, mokesčių išskaičiuojantis asmuo paprastai pakeičia mokesčių mokėtoją, t. y. jam MAĮ nuostatos, *inter alia* nuostatos, reglamentuojančios atsakomybę už mokesčių įstatymuose numatytų pareigų nevykdymą, taikomos analogiškai kaip ir mokesčių mokėtojui, o išimtyms galimos tik tiesiogiai specialiai numatytais atvejais (LVAT 2010-04-12 nutartis adm. byloje Nr. A-438-359-2010, 2013-03-19 nutartis adm. byloje Nr. A-602-372-13 ir kt.).

Atsižvelgdama į aukščiau pacituotą MAĮ 2 str. 17 dalyje įtvirtintą teisės normą, į LVAT formuojamą teismų praktiką aiškinant šią teisės normą, Komisija daro išvadą, jog MAĮ įtvirtintos teisės normos, reglamentuojančios permokos mokesčių mokėtojui grąžinimą, šiame mokesciniame ginče analogiškai taikytinos ir sprendžiant permokos grąžinimo mokesčių išskaičiuojančiam asmeniui klausimą, juolab kad MAĮ (konkrečiai MAĮ 87 straipsnis) tiesiogiai nenustato jokių specialiųjų atvejų dėl šių teisės normų taikymo (netaikymo) mokesčių išskaičiuojančiam asmeniui (atkreiptinas dėmesys į tai, kad iki 2016-01-01 galiojusi MAĮ 87 str. 2 dalis (neteko galios 2015-06-25 įstatymu Nr. XII-1897) nustatė apribojimus įskaitant mokesčių išskaičiuojančio asmens permokėtą GPM (mokesčių išskaičiuojančio asmens permokėtos GPM sumos gali būti įskaitomos tik GPM bei su juo susijusioms sumoms padengti ir tik tuo atveju, jeigu jos nesudarė dėl per daug išskaityto pajamų mokesčio), bet ne sprendžiant GPM permokos grąžinimo klausimą).

Mokestinio ginčo byloje nustatyta, kad Vilniaus apygardos teismas, išnagrinėjęs Pareiškėjos ieškinį fiziniams asmenims dėl pagal 2004-11-12 preliminarią sutartį sumokėto avanso grąžinimo, 2013-10-29 sprendimu civilinėje byloje Nr. 2-4006-431/2013 priteisė Pareiškėjai iš fizinių asmenų 2800000 Lt skolą. Lietuvos apeliacinio teismo Civilinių bylų skyriaus teisėjų kolegija 2014-07-03 nutartimi Vilniaus apygardos teismo 2013-10-29 sprendimą paliko nepakeistą. Lietuvos Aukščiausiasis Teismas 2015-03-13 nutartimi Lietuvos apeliacinio teismo Civilinių bylų skyriaus teisėjų kolegijos 2014-07-03 nutartį paliko nepakeistą. Minėtosios aplinkybės rodo, jog šiame ginče aptariami fiziniai asmenys pagal įsiteisėjusius teismų sprendimus privalo grąžinti Pareiškėjai 2800000 Lt. Taigi, iš esmės yra taikoma restitucija (lot. *restitutio* – grąžinimas į ankstesnę padėtį). Todėl nagrinėjamu atveju teismui atlikus kitokį teisinį civilinio sandorio (ginčo atveju preliminariosios sutarties, kurios pagrindu buvo išmokėtos pajamos) vertinimą ir nustačius juridinį faktą, kad GPM apmokestintos lėšos fiziniams asmenims buvo išmokėtos be pagrindo bei pritaikius restituciją – įpareigojus pajamas gavusius GPM mokesčių mokėtojus – fizinius asmenis, jas grąžinti, Pareiškėjai atsirado pagrindas kreiptis į mokesčių administratorių dėl mokesčių permokos buvimo / nebuvimo nustatymo ir jos grąžinimo.

Iš bylos medžiagos matyti, jog mokesčių administratorius, teigdamas, kad Pareiškėja neturi permokos ir todėl nėra pagrindo jos grąžinti Pareiškėjai iš esmės remiasi dvejomis aplinkybėmis: aplinkybe, jog fiziniai asmenys negrąžino Pareiškėjai teismo sprendimu priteisto grąžinti 2800000 Lt avanso, bei aplinkybe, kad mokesčių administratorius dar 2010 m. ginče minimiems fiziniams asmenims grąžino 432354 Lt Pareiškėjos sumokėtą GPM. Tačiau, Komisijos vertinimu, Inspekcijos pateiktas faktinių aplinkybių vertinimas, lėmęs jos išvadą, kad Pareiškėja neturi permokos, taip pat ginčijamo Inspekcijos sprendimo negrąžinti Pareiškėjai 143106,36 Eur GPM permokos faktinis pagrindas yra nepagrįsti.

Komisija pažymi, jog nurodytoji aplinkybė, kad fiziniai asmenys neįvykdė įsiteisėjusio Vilniaus apygardos teismo 2013-10-29 sprendimo, nes gautų pajamų (avansų, pripažintų GPM apmokestinamosiomis pajamomis) Pareiškėjai negrąžino, būtų reikšminga sprendžiant GPM permokos atsiradimo klausimą tik tuo atveju, jeigu Pareiškėja būtų išskaičiavusi ir sumokėjusi GPM nuo gyventojams išmokėtų 2800000 Lt pajamų, tačiau nagrinėjamo ginčo atveju, kaip jau buvo minėta, yra priešingai – Pareiškėja GPM sumokėjo savo lėšomis. Aplinkybė, kad mokesčių administratorius 2010 m. grąžino fiziniams asmenims Pareiškėjos savo lėšomis sumokėtą 432354 Lt GPM sumą už 2005 m. mokestinį laikotarpį, nėra pagrindas tvirtinti, jog Pareiškėja neturi tokio dydžio GPM permokos, nes, kaip sprendina iš bylos medžiagos, fiziniams asmenims buvo grąžinta ne iš jų gautų apmokestinamų pajamų išskaičiuotas, o kito asmens lėšomis sumokėtas GPM.

Taip pat pažymėtina, jog permokos grąžinimas Pareiškėjai ginčo atveju negali būti siejamas su galimu jos išieškojimu iš fizinių asmenų, nes tai yra mokesčių mokėtojo, kuris be pagrindo sumokėjo mokesťį, ir valstybės institucijos – mokesčių administratoriaus, kuriam buvo sumokėtas mokestis, santykis. Po civilinės bylos baigties Pareiškėjai iš fizinių asmenų yra priteista 2800000 Lt suma (pajamų suma be GPM), todėl tai, kad mokesčių administratorius fiziniams asmenims grąžino ne iš jų pajamų išskaičiuotą mokesťį, neįgalina Pareiškėjos reikalauti šio mokesčio iš fizinių asmenų.

Pasisakant šiuo ginčo aspektu atkreiptinas dėmesys į tai, kad pats mokesčių administratorius Komisijai nagrinėjant I. S. 2015-09-22 skundą dėl Inspekcijos 2015-09-11 sprendimo Nr. (20.16-06)-331-86034, kuriuo buvo atsisakyta grąžinti I. S. 23893,65 Eur mokesčio permokos (skirtumo), nurodė, kad grąžinti kito asmens (Pareiškėjos) savo lėšomis 2004–2005 m. sumokėtą GPM I. S. nėra pagrindo (analogiškai mokesčių administratorius tvirtino ir nagrinėjant S. N. 2015-09-21 skundą dėl Inspekcijos 2015-09-01 sprendimo Nr. (20.16-06)-331-83093).

Atsižvelgiant į išdėstytą aplinkybių, patvirtinančių, jog mokesčių administratoriaus nurodytas ginčo sprendimo priėmimo faktinis pagrindas, kad Pareiškėja GPM permokos neturi, yra nepagrįstas, visumą, į aplinkybę, jog įsiteisėjusiu teismo sprendimu pritaikius restituciją ūkinė operacija, kurios pagrindu fiziniai asmenys gavo pajamų, o Pareiškėja apskaičiavo ir savo lėšomis sumokėjo GPM, buvo pripažinta negaliojančia, Pareiškėjai atsirado teisinis pagrindas prašyti mokesčių administratorių grąžinti jai GPM. Kaip nurodo Inspekcija ginčijamame sprendime, permoka turi būti pagrįsta naujai paaiškėjusiais faktais, dokumentais, apskaičiuota apskaitos

dokumentuose ir / ar deklaruota mokesčio deklaracijoje. Šio ginčo atveju Pareiškėjos permoka yra pagrįsta naujai paaiškėjusiais juridiniais faktais, nustatytais įsiteisėjusiu teismo sprendimu. Taigi, Komisijos vertinimu, esant ne tik faktiniam, bet ir teisiniam ginčo permokos gražinimo pagrindui (pagal MAĮ 2 str. 12 dalį mokesčių permoka – mokesčių mokėtojo sumokėta per didelė mokesčio suma, pagal MAĮ 87 str. 5 dalį mokesčių mokėtojo permokėtos mokesčių sumos, kurios lieka permokos sumas įskaičius mokestinei nepriemokai padengti, gražinamos mokesčių mokėtojo prašymu, kaip jau minėta, remiantis MAĮ 2 str. 17 dalimi, šios MAĮ nuostatos taip pat taikomos ir mokesčių išskaičiuojančiam asmeniui), Inspekcija neturėjo teisinio pagrindo negražinti Pareiškėjai 143106,36 Eur GPM permokos. Atsižvelgdama į tai, kas išdėstyta, taip pat vadovaudamasi MAĮ 8 str. 3 dalyje įtvirtintais protingumo ir teisingumo administruojant mokesčius kriterijais, Komisija konstatuoja, kad Inspekcijos sprendimas naikintinas, o ginčo 143106,36 Eur GPM permoka gražintina Pareiškėjai.

Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės, vadovaudamasi Mokesčių administravimo įstatymo 155 str. 4 dalimi, n u s p r e n d ž i a:

Panaikinti Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2015-12-23 sprendimą Nr. (20.16-06)-331A-14657.

Pagal Mokesčių administravimo įstatymo 159 str. 1, 3 ir 4 dalis mokesčių mokėtojas, nesutinkantis su Mokestinių ginčų komisijos sprendimu, turi teisę šį sprendimą apskųsti Vilniaus apygardos administraciniam teismui (Žygimantų g. 2, 01102 Vilnius). Pagal MAĮ 159 str. 2 dalį apskųsti Mokestinių ginčų komisijos sprendimą taip pat turi teisę centrinis mokesčių administratorius, tačiau tik tuo atveju, kai centrinis mokesčių administratorius ir Mokestinių ginčų komisija, sprendami mokesčių ginčą (arba mokesčio ginčo metu), skirtingai interpretavo įstatymų ar kito teisės akto nuostatas. Skundas Vilniaus apygardos administraciniam teismui turi būti paduodamas ne vėliau kaip per 20 dienų po Mokestinių ginčų komisijos sprendimo įteikimo dienos.

Komisijos pirmininkė

Edita Galiauskaitė

Komisijos nariai

Martynas Endrijaitis

Andrius Venius

Lina Vosylienė